

分步实现企业合并的两种会计处理方法比较

胡博文

(德州学院 山东德州 253023)

【摘要】 本文结合《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定及其解释,对分步实现企业合并的两种会计处理方法结合案例进行对比分析,并提出个人看法。

【关键词】 分步实现 企业合并 会计处理 对比

(一)

根据 2006 年《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定及其解释,通过多次交换交易分步实现的非同一控制下企业合并,合并成本为每一单项交换交易成本之和。购买方在购买日,应按照以下步骤进行处理:①将原持有的对被购买方的投资账面价值恢复调整至最初取得成本,相应调整留存收益等所有者权益项目。②比较每一单项交易的成本与交易时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,确定每一单项交易中应予确认的商誉金额(或者应计入取得投资当期损益的金额)。③对于被购买方在购买日与交易日之间可辨认净资产公允价值变动,相对于原持股比例应享有的部分,在合并报表中应调整所有者权益相关项目,其中属于原取得投资后单位实现净损益增加的资产价值量,在合并报表中应调整留存收益,差额调整资本公积。

世界经济一体化的趋势让各国走上会计准则的国际趋同和等效之路,我国会计改革也不例外,2010 年财政部印发了《企业会计准则解释第 4 号》对分步实现企业合并作出了新的规范,企业通过多次交易分步实现非同一控制下的企业合并的,应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理:①在个别财务报表中,应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和,作为该项投资的初始投资成本;购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的,应当在处置该项投资时将与其相关的其他综合收益(例如,可供出售金融资产公允价值变动计入资本公积的部分,下同)转入当期投资收益。②在合并财务报表中,对于购买日之前持有的被购买方的股权,应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量,公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益;购买日之前持有的被购买方的股权于购买日的公允价值,与购买日新购入股权所支付对价的公允价值之和,为合并财务报表中的合并成本;在按上述计算的合并成本基础上,比较购买日被购买方可辨认净资产公允价值的份额,确定购买日应予确认的商誉或者应计入发生当期损益的金额。

本文通过举例说明上述两种会计处理方法对企业的影

响。为方便叙述下面简称第一种处理规范(2006 年)或第二种处理规范(2010 年)。

(二)

例:2009 年 7 月 1 日 A 公司用 3 200 万元取得 B 公司 25%的股份,能够对 B 公司施加重大影响,A 公司对该项股权投资采用权益法核算。当日 B 公司可辨认净资产账面价值 11 600 万元、公允价值 12 000 万元,A 公司与 B 公司的会计年度及采用的会计政策相同,双方未发生任何内部交易。2009 年度,B 公司报告净收益 2 400 万元,A 公司确认投资收益 200 万元,在此期间 B 公司未宣告发放现金股利或利润。2010 年 1 月,A 公司以 7 800 万元的价格进一步购入 B 公司 50%的股份,购买日乙公司可辨认净资产的账面价值 14 000 万元、公允价值 15 000 万元。假定 B 公司净资产公允价值高于账面价值的差额属于厂房的评估增值,且期间生产的商品未出卖或者未完工,不考虑相关税费及其他会计事项。

追加投资前,两种会计处理方法的处理结果是相同的:①2010 年 9 月 1 日进行股权投资时,借:长期股权投资 3 200 万元;贷:银行存款 3 200 万元。②2010 年末确认投资收益时,借:长期股权投资 300 万元;贷:投资收益 300 万元。

追加投资后的两种会计处理方法的比较:

第一种处理规范:①调整权益法核算的长期股权投资账面余额,借:盈余公积 30 万元,利润分配——未分配利润 270 万元;贷:长期股权投资 300 万元。②追加投资,借:长期股权投资 7 800 万元;贷:银行存款 7 800 万元。③计算确认 2009 年 7 月 1 日的商誉,原持有的 25%股份应确定的商誉=3 200-25%×12 000=200(万元);进一步取得的 50%股份应确定的商誉=7 800-50%×15 000=300(万元);合并财务报表中应确认的商誉=200+300=500(万元)。④在合并财务报表工作底稿中编制对子公司个别财务报表进行调整的会计分录,借:固定资产 1 000 万元;贷:资本公积 1 000 万元。⑤在合并财务报表工作底稿中编制长期股权投资由成本法调整为权益法的会计分录,借:长期股权投资 300 万元;贷:盈余公积 30 万元,利润分配——未分配利润 270 万元。借:长期股权投资 450 万元;贷:资本公积 450 万元。⑥在合并财务报表工作底稿中编

再议被投资单位发生超额亏损的账务处理

赵海鹰

(温州职业技术学院财会系 浙江温州 325035)

《财会月刊》2012年5月(上)刊发了曹文芳同志《权益法下长期股权投资超额亏损账务处理的改进》一文(以下简称“曹文”),对被投资单位发生超额亏损情况下投资方长期股权投资账务处理作了详细的分析。曹文指出,在这种情况下,投资方的处理有两种方法:第一种方法称为“一对一”核算方式,即被投资单位发生超额亏损后,投资方一方面确认投资损失,另一方面以长期股权投资账面价值为限只对应冲减“长期股权投资——损益调整”一个子目,其余两个子目不予冲减;第二种方法是“一对三”核算方式,即被投资单位发生超额亏损后,投资方一方面确认投资损失,另一方面以长期股权投资账面价值为限分别对应冲减“长期股权投资”三个子目,其中首先冲减的是“损益调整”子目,其次是“其他权益变动”子目,最后是“成本”子目,要求将长期股权投资账户每一个子目都冲销为零,将来被投资单位盈利恢复长期股权投资时按照相反顺序进行调整。

曹文指出,当被投资单位的所有者权益为零或负数时,投

制合并日与投资有关的抵销分录:借:股本等股东权益 15 000万元,商誉 500万元;贷:长期股权投资 11 750万元,少数股东权益 3 750万元。

第二种处理规范:①追加投资,借:长期股权投资 7 800万元;贷:银行存款 7 800万元。②重新计量原有股权投资,借:长期股权投资 250万元;贷:投资收益 250万元。③合并成本=3 750+7 800=11 550(万元)。④合并商誉=11 550-15 000×75%=300(万元)。⑤借:固定资产 1 000万元;贷:资本公积 1 000万元。⑥工作底稿中的调整与抵销分录:借:股本等股东权益 15 000万元,商誉 300万元;贷:长期股权投资 11 550万元,少数股东权益 3 750万元。

(三)

以上两种处理方法造成的差异主要体现在合并财务报表中资本公积的账面价值、商誉的账面价值和投资收益的账面价值上,第一种处理规范对于第二种处理规范,商誉的账面价值多 200万元,资本公积的账面价值多 450万元,投资收益的账面价值少 250万元。由于编制合并财务报表时,对于控制公司的长期股权投资要由成本法改变为权益法,所以所持股份的公允价值变动要影响长期股权投资和投资收益,由此相对来说第一种处理规范影响资本公积的处理方式与采用权益法对长期股权投资的后续计量不符。

资企业的长期股权投资实际上已经毫无价值,因此长期股权投资账户每一个子目的余额都应该直接减记为零,从而实现从经济内容到核算形式的高度统一,这种核算方式思路清晰,对应关系简单直观,便于理解和应用,因此应该采用“一对三”核算方式。

一、曹文存在的问题

笔者认为,采用“一对三”的核算方式是否合适,不仅要理论上加以分析,还要看其实践运用效果,如果采用“一对三”核算方式,那么将产生以下问题:

1. 理论依据不充分。曹文认为,当被投资单位的所有者权益为零或负数时,投资企业的长期股权投资实际上已经毫无价值,因此长期股权投资账户每一个子目的余额都应该直接减记为零。笔者认为,被投资单位发生重大亏损,导致权益法下长期股权投资账户余额为零,但这并不意味着长期股权投资账户每一个子目的余额都应该直接减记为零。众所周知,长期股权投资三个子目“成本”、“损益调整”、“其他权益变动”

鉴于目前公允价值不易取得及可靠性较低,按照第一种处理规范比较每一单项交易的成本与交易时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额确定的每一单项交易中应予确认的商誉金额,相比于第二种处理规范只是比较购买日被购买方可辨认净资产公允价值的份额确定购买日应予确认的商誉金额,第一种处理规范不符合会计信息质量要求的可靠性。

再者,第一种处理规范中分次根据取得日公允价值计算商誉的结果会偏高,而商誉只是虚资产,它独立于有形资产和无形资产之外。而一旦确认商誉除非发生资产减值否则是不改变商誉账面价值的,显然根据现状发生减值的可能性是很低的。

综上所述,笔者认为根据当前的中国市场采用第二种处理规范进行会计处理更符合会计的谨慎性原则。

【注】本文系 2011 年度德州学院资助研究项目(课题编号:JGLX-A1104)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会. 会计. 北京: 中国财政经济出版社, 2010
2. 袁晶珠. 浅析公允价值在中国的应用. 经济研究导刊, 2012; 1